



Errores probatorios en materia tributaria^(*)

Evidentiary errors in tax law

César Alejandro Dávila Alvarado^()**

CMS Grau (Lima, Perú)

Resumen: El presente trabajo tiene como objetivos: (i) a nivel conceptual, presentar una tipología (no exhaustiva) de errores probatorios que se presentan usualmente en los procedimientos y procesos tributarios en el Perú, agrupados en función a las etapas de la actividad probatoria donde se producen, y proponer un aparato terminológico que permita describir con mayor poder explicativo lo que ocurre cuando se decide sobre la premisa fáctica en los procedimientos y procesos tributarios. Asimismo, (ii) a nivel dogmático, analizar cuáles serían los efectos jurídicos que se siguen como consecuencia de dichos errores, conforme al ordenamiento jurídico vigente.

Palabras clave: Medios probatorios - Razonamiento probatorio - Valoración probatoria - Estándar de prueba - Carga de la prueba - Errores probatorios

Abstract: The aims of this paper are: (i) at a conceptual level, to present a typology (not exhaustive) of evidentiary errors that usually occur in tax proceedings and processes in Peru, grouped according to the stages of the evidentiary activity where they occur, and to propose a terminological apparatus to describe with greater explanatory power what happens when a decision is made on the factual premise in tax proceedings and processes. Similarly, (ii) with regards to the dogmatic dimension, an examination shall be undertaken to scrutinize the legal ramifications ensuing from these errors, in strict accordance with the prevailing legal framework.

Keywords: Evidence - Evidentiary reasoning - Assessment of evidence - Standard of proof - Burden of proof - Evidentiary errors

(*) Nota del Equipo Editorial: Este artículo fue recibido el 1 de mayo de 2023 y su publicación fue aprobada el 21 de junio de 2023.

(**) Abogado por la Universidad de Piura (Piura, Perú). Maestrando del programa "Global Rule of Law & Constitutional Democracy" por la Universidad de Génova. ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-0839-6809>. Correo electrónico: mdabogados.cdavila@gmail.com.



1. Introducción

El presente trabajo tiene dos tipos de objetivos⁽¹⁾:

- A nivel conceptual, presentar una tipología (no exhaustiva) de errores probatorios que se presentan usualmente en los procedimientos y procesos tributarios en el Perú⁽²⁾, agrupados en función a las etapas de la actividad probatoria donde se producen. Asimismo, se pretende proponer un aparato terminológico que permita describir con mayor poder explicativo lo que ocurre cuando se decide sobre la premisa fáctica en los procedimientos y procesos tributarios.
- A nivel dogmático, analizar cuáles serían los efectos jurídicos que se siguen como consecuencia de dichos errores, conforme al ordenamiento jurídico vigente.

Para dichos efectos, a nivel conceptual, la estrategia consiste en analizar la actividad probatoria que se desarrolla en los procedimientos y procesos tributarios a través del marco que proporciona la concepción racionalista de la prueba. Ello permitirá presentar la actividad probatoria dividida en tres etapas, todas ellas dirigidas al objetivo institucional de la búsqueda la verdad (apartado 2). Así, se avanzará con una descripción sucinta de lo que ocurre en cada etapa, los problemas principales que persisten y, en especial, las reglas de derecho positivo y epistémicas presentes en cada una de dichas etapas (apartado 3). Ello permitirá presentar una tipología de errores en cada una de esas etapas, entendidos como desviaciones a las reglas mencionadas. Asimismo, se enfatizará un elenco de errores que son especialmente relevantes debido a su recurrencia (apartado 4.1).

Por otro lado, a nivel dogmático, se realiza una propuesta de los efectos jurídicos que podrían seguirse de la impugnación de los referidos errores probatorios, en especial, si ello genera una nulidad o revocación, según sea el caso (apartado 4.2).

Finalmente, luego de efectuada distintas precisiones a lo largo del trabajo, se propondrá asumir un aparato terminológico conceptual más idóneo para describir lo que sucede cuando se decide sobre los hechos en los procedimientos y procesos tributarios (apartado 5).

Naturalmente, las conclusiones a las que se arriben en este trabajo son preliminares y únicamente pretenden proporcionar algunas bases conceptuales o terminológicas, que sirvan para clarificar el desarrollo y discusión, teórica y dogmática, alrededor de la actividad probatoria en materia tributaria.

2. El marco de la concepción racionalista de la prueba

La presentación de las etapas de la actividad probatoria que se hará a continuación asume como punto de partida la concepción racionalista de la prueba⁽³⁾. El postulado básico de dicha concepción consiste en comprometerse con la averiguación de la verdad como el objetivo institucional de la actividad probatoria. Ello supone aceptar que la decisión probatoria sólo puede ser justificada con base en razones epistémicas. Se trata de razones que funcionan como indicadores de la verdad, entendida como la correspondencia entre una proposición que afirma la existencia de un hecho y la realidad⁽⁴⁾.

En el Perú, existen buenas razones de orden constitucional⁽⁵⁾, legal⁽⁶⁾ y

- (1) El primer objetivo es teórico en el sentido que pretende proporcionar las bases de un aparato conceptual para describir los errores que se producen en los procedimientos y procesos tributarios. El segundo objetivo es más bien dogmático, pues propone una interpretación del ordenamiento jurídico vigente.
- (2) Debido a su publicidad, se tomará como caso de análisis las resoluciones que resuelven recursos de apelación emitidas por el Tribunal Fiscal peruano, así como las sentencias emitidas por el Poder Judicial como consecuencia de demandas contencioso administrativas. Si bien el trabajo utiliza como caso de análisis la legislación y jurisprudencia peruana, considero que no existen mayores impedimentos para trasladar las herramientas conceptuales que acá se desarrollan (tales como, el aparato conceptual y terminológico sobre la actividad probatoria, el análisis crítico de cada una de las etapas de la actividad probatoria y los tipos de medios probatorios, o la tipología de errores probatorios epistémicos), para el análisis de otros ordenamientos jurídicos de la tradición del civil law.
- (3) El abanderado en la teoría hispanohablante es, sin duda, el profesor Jordi Ferrer Beltrán. No obstante, para un análisis detallado acerca de los presupuestos de la concepción racionalista de la prueba, véase Accatino (2019).
- (4) Al respecto, véase Dei Vecchi (2020b). De acuerdo con este autor, si la justificación de la decisión jurisdiccional está compuesta por la justificación de una premisa fáctica que constituye una *aserción*, esto es, una afirmación acerca del acaecimiento de ciertos hechos, entonces la actividad probatoria tendría que estar dirigida a determinar la verdad dicha afirmación.
- (5) En efecto, puede encontrarse sustento constitucional de la concepción racionalista de la prueba. Me refiero a las garantías de *motivación de las decisiones jurisdiccionales*, del *debido proceso* y del *derecho a la prueba* reconocido por nuestro Tribunal Constitucional. Para un análisis ampliado sobre las razones de orden constitucional para asumir esta concepción, véase Dávila (2021, pp. 431-437).
- (6) Se trata de la regulación legal de los principios de presunción de veracidad y verdad material que tendremos oportunidad de analizar.



jurisprudencial⁽⁷⁾ para aceptar el postulado de la concepción racionalista, por lo que considero se trata de una asunción justificada⁽⁸⁾.

3. Las etapas de la actividad probatoria

De acuerdo con la presentación dominante, es posible diferenciar tres etapas de la actividad probatoria⁽⁹⁾ que se presentan en el marco de las decisiones jurisdiccionales (judiciales y administrativas):

- a) Etapa de conformación de los elementos de prueba.
- b) Etapa de valoración racional (individual y conjunta) de dichos elementos de prueba.
- c) Etapa de la decisión probatoria.

El objetivo consiste en identificar una tipología de errores⁽¹⁰⁾ que pueden presentarse en cada etapa de los procedimientos y procesos en materia tributaria debido a desviaciones o incumplimientos respecto de las reglas institucionales (o de derecho positivo) o reglas epistémicas correspondientes a cada una de dichas etapas.

Evidentemente, no se trata de etapas expresamente diferenciadas en nuestro derecho positivo. No obstante, aquellas pueden identificarse de una mirada a la estructura profunda de todo procedimiento o proceso encaminado a tomar una decisión acerca de si un hecho está probado para efectos de una decisión jurisdiccional (administrativa o judicial).

3.1. Etapa de conformación de los elementos de prueba

Esta etapa puede subdividirse, además, en una fase de

ofrecimiento y admisión, y otra de práctica de los medios probatorios.

3.1.1. Ofrecimiento y admisibilidad de los medios de prueba

Si se asume el ideal de la verdad como objetivo institucional de la prueba, entonces esta fase debería estar dirigida a la acumulación del conjunto de medios probatorios relevantes y fiables más completo posible. Para dicho fin, el criterio primordial a evaluar en esta fase sería la relevancia del medio probatorio, debiendo admitirse o incorporarse al proceso o procedimiento todos aquellos que superen dicha evaluación. Se entiende que un conjunto de medios probatorios (relevantes y fiables) de mayor completitud incrementa las posibilidades de acierto de la decisión, incrementa el peso probatorio⁽¹¹⁾.

La relevancia de un medio probatorio respecto de una hipótesis «H», que es el objeto de prueba, supone que, al tenerlo en cuenta por sí solo o en conjunto con otros⁽¹²⁾, impacta en alguna medida, incrementando o disminuyendo la justificación para afirmar el contenido de dicha hipótesis⁽¹³⁾. Por otro lado, la fiabilidad refiere a la verosimilitud del medio probatorio por sí mismo, así como de la información que de él se extrae⁽¹⁴⁾.

(7) Cada vez más, se puede identificar en la jurisprudencia la aplicación de la concepción racionalista de la prueba. Una buena evidencia de ello es el X Pleno Casatorio Civil (Casación No. 1242-2017-Lima Este).

(8) No obstante, también existen razones de mayor alcance. Se afirma que, si la verdad no fuera el objetivo de la actividad probatoria, todo el derecho perdería su capacidad de servir como guía de conducta mediante normas generales. Se trata de una razón técnica, pues si los efectos jurídicos previstos en dichas normas se aplicasen aun cuando no fuera verdad que se ha realizado su supuesto de hecho, entonces para los sujetos sería indiferente conducirse de una u otra manera (Dei Vecchi, 2020b).

(9) Al respecto, véase Ferrer (2007, 2022) y Dei Vecchi (2020b). Vale aclarar que, en cualquier caso, esta presentación en fases de la actividad probatoria es solo una representación teórica que posee como objetivo describir de manera más estructurada lo que realizan los funcionarios, dividiendo su actividad en fases o momentos arquetípicos aunque sus contornos puedan no ser exactos.

(10) Para estos efectos, se utilizará una *noción estructural* de “error”, entendido como un término que describe “una relación de ajuste de una cosa con otra; o para describir el resultado de una operación de contraste entre una cosa y un *parámetro* o *criterio prefijado*. Cuando el ajuste se produce, o el contraste arroja conformidad, se dice que la cosa objeto de comparación es correcta; en caso contrario, se dice que es incorrecta, que es un “error” (Carbonell, 2017, p. 5).

Asimismo, se tratará de describir las reglas *institucionales (legales)* y *epistémicas*, presentes en cada etapa, pues serán esas reglas las que servirían de parámetro para evaluar la configuración o no del error.

(11) Puede ser útil mantener una distinción entre *valor* y *peso probatorios*. Conceptualmente, el primero mediría el grado de confirmación que un conjunto de elementos de juicio aporta a una hipótesis, mientras el segundo el grado de completitud o riqueza del conjunto de elementos de juicio con el que se adopta la decisión. Así, mientras que el *valor probatorio* da cuenta de la probabilidad de que una hipótesis sea verdadera, el *peso probatorio* determina la probabilidad de acierto de la decisión, ya sea de la verdad o falsedad de la hipótesis. Al respecto, véase Ferrer (2016, pp. 299-300).

(12) Aquí, sugiero tener en cuenta una distinción entre medios probatorios *concurrentes* que serían aquellos que en conjunto con otros poseen algún impacto en la confirmación (o negación) de la hipótesis y otros que serían más bien *redundantes*, pues ya no tienen ningún impacto en ese sentido.

(13) Para esta definición de “relevancia”, véase Dei Vecchi (2020b, 43, 55).

(14) Para esta definición de “fiabilidad”, véase Dei Vecchi (2020b, p. 58).



En el procedimiento tributario peruano, una muestra del compromiso con la relevancia, fiabilidad y completitud de los medios probatorios puede sustentarse en el hecho que nuestra Ley del Procedimiento Administrativo General recoge el Principio de Verdad Material⁽¹⁵⁾, en virtud del cual las autoridades deben utilizar todas las “medidas probatorias necesarias”, incluso las no propuestas por las partes, para verificar los hechos que sustentan sus decisiones.

Evidentemente, los procesos y procedimientos requieren establecer la verdad de los hechos, pero también es necesario que las controversias se resuelvan de manera definitiva y en un tiempo razonable⁽¹⁶⁾. Ello explica por qué en los ordenamientos jurídicos modernos la etapa de conformación de medios probatorios resulta particularmente reglada, pues es ahí donde se determina y acota el conjunto de medios probatorios que serán materia de análisis. Se trata de reglas institucionales referidas al tipo de medios probatorios admitidos, requisitos de ofrecimiento, a la preclusión procesal de su ofrecimiento, entre otras. De esta manera, sólo aquellos medios probatorios que cumplan con los criterios de relevancia y fiabilidad y, además, sean incorporados conforme a las reglas institucionales señaladas, podrán ser tomados en cuenta a efectos de la decisión⁽¹⁷⁾.

Veamos, de manera sintética, cuáles serían esas reglas institucionales durante la fase de ofrecimiento y admisibilidad en el Perú:

- En lo que respecta al procedimiento administrativo, el Código Tributario (“CT”) y la jurisprudencia han establecido reglas de admisibilidad de pruebas, en especial sobre (i) el tipo de medios probatorios admitidos (artículo 125)⁽¹⁸⁾, incluidas (ii) las pruebas de oficio (artículo 126), (iii) reglas de preclusión de ofrecimiento (artículos 75,141,148)⁽¹⁹⁾, así como unos (iv) requisitos específicos acerca del ofrecimiento de medios probatorios, que la jurisprudencia se ha encargado de ir delineando⁽²⁰⁾.
- Por otro lado, con relación al proceso judicial, la Ley del Proceso Contencioso Administrativo (LPCA) y la jurisprudencia también han hecho lo propio, estableciendo reglas referidas a (i) la preclusión procesal para el ofrecimiento (artículo 30)⁽²¹⁾,

(15) Artículo IV. 1.11. Principio de verdad material. “En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público”.

(16) Carbonell (2017, 2022) se ha encargado de resaltar esta tensión entre *corrección* (por ejemplo, de la decisión probatoria) y la *definitividad* de las decisiones jurisdiccionales (es decir, la necesidad de ponerle fin a las controversias). Dicha autora resalta cómo un modelo jurisdiccional debe hacerse cargo de aquella tensión, por ejemplo, seleccionando un número limitado de errores que habilitan la impugnación de decisiones.

(17) Como consecuencia ello, la valoración y decisión probatoria es siempre relacional al conjunto de los medios de prueba admitidos.

(18) Artículo 125. “Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria”.

(19) Para un análisis crítico de las reglas de preclusión probatoria en el Código Tributario, véase Chau y Garay (2013), y Dávila (2021, p. 441 y ss.).

(20) Por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 577-4-2002, se establecieron un conjunto de condiciones que debe cumplir la *pericia* para calificar como tal, concluyendo que no califican como tales los informes de auditoría. En la misma línea, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 17524-4-2013, se señaló que, conforme al Código Procesal Civil, no califican como pericias los informes de auditoría, porque no están elaborados ni “dirigidos a resolver la controversia”.

Además, en la Resolución del Tribunal Fiscal No.01451-2-2016 señaló que, conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General, la *pericia* no puede ser ofrecida para que sea realizada por la Administración, sino que, para ser admitida como tal, el contribuyente debe proponer los peritos que la realizarían a su costa y precisar los aspectos sobre los cuales versará.

Por otro lado, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 478-1-2017, se estableció que no califica como *testimonio* las declaraciones presentadas por un proveedor, pues no se ajusta a ninguno de los supuestos previstos en el artículo 125 del CT.

También, en la Resolución del Tribunal Fiscal 18012-10-2013, se precisó que los *testimonios*, para calificar como tales, deben cumplir el régimen del artículo 62 numeral 4 del CT, lo que supone realizar una comparecencia con sus requisitos legales.

En todos estos casos, al no cumplir con las reglas de ofrecimiento, los medios probatorios no fueron considerados para efectos de la valoración probatoria.

(21) Artículo 30. Oportunidad: “Los medios probatorios deberán ser ofrecidos por las partes en los actos postulatorios, acompañándose todos los documentos y pliegos interrogatorios. Se admitirán excepcionalmente medios probatorios extemporáneos, cuando estén referidos a hechos ocurridos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso, vinculados directamente a las pretensiones postuladas (...)”.



(ii) pruebas de oficio (artículo 31)⁽²²⁾ o (iii) ciertas reglas desarrolladas jurisprudencialmente⁽²³⁾ sobre la admisibilidad de medios probatorios específicos ofrecidos en sede judicial.

Sobre esto, debemos hacer dos comentarios. Primero, nótese que, en la etapa judicial, no existe una restricción sobre el tipo de pruebas admisibles, como existe en los procedimientos administrativos en materia tributaria en el Perú. De hecho, dicha restricción es exclusiva del procedimiento tributario, pues, para los demás procedimientos, el artículo 177 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) establece que pueden usarse “todos los medios de prueba necesario”.

Lo anterior, sin duda, debe ser materia de crítica que impulse una modificación en la legislación, pues no se encuentra una justificación racional para dicha restricción, presente exclusivamente en el ámbito de los procedimientos tributarios⁽²⁴⁾. Un listado numerus clausus de tipos de medios probatorios restringido para los procedimientos tributarios iría en contra del objetivo institucional de la actividad probatoria: la búsqueda de la verdad.

Segundo, una de las reglas institucionales del proceso judicial sujeta a mayores comentarios es la que recoge que “la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas

en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso” (artículo 29 de la LPCA), la que, bajo una interpretación concordada con los valores constitucionales y el valor de la verdad como objetivo institucional de la actividad probatoria, no puede interpretarse como una restricción para la admisión de medios probatorios ofrecidos recién en sede judicial⁽²⁵⁾.

3.1.2. La práctica de los medios de prueba admitidos y la importancia del Principio de Presunción de Veracidad

En los procedimientos y procesos jurisdiccionales, en general, una vez que se determinan los medios probatorios admitidos, el paso siguiente es realizar la práctica (actuación, producción, desahogo, etc.) de los mismos. Se trataría de la fase dirigida a efectos de extraer de los medios probatorios la información o proposiciones que funcionen como elementos de juicio, es decir, los elementos de prueba que serán utilizadas

(22) Artículo 31. Pruebas de oficio: “Cuando los medios probatorios ofrecidos por las partes sean insuficientes para formar convicción, el Juez en decisión motivada e inimpugnable, puede ordenar la actuación de los medios probatorios adicionales que considere convenientes”.

(23) Un caso muy interesante de analizar es el que versó sobre la admisibilidad de pericias de designación judicial ofrecida por el contribuyente, el cual se resolvió por el Tribunal Constitucional en la Sentencia No. 04392-2019-PA/TC.

(24) Para mayores comentarios véase Dávila (2021, p. 437 y ss.).

(25) El actual artículo 29 de la LPCA señala: Actividad probatoria: “En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos, podrá acompañarse los respectivos medios probatorios. En el caso de acumularse la pretensión indemnizatoria, podrán alegarse todos los hechos que le sirvan de sustento, ofreciendo los medios probatorios pertinentes”.

Existe una corriente de interpretación que señala que esta disposición prohibiría presentar medios probatorios más allá del expediente administrativo. Sin embargo, una interpretación acorde a las garantías constitucionales (motivación, debido proceso y derecho a la prueba), así como con la concepción racional de la prueba, concluiría que, si bien la actividad probatoria se restringe a las “actuaciones recogidas en el procedimiento”, es decir, a los aspectos discutidos en el procedimiento administrativo, ello no impide la admisión de nuevos medios probatorios, siempre que estén referidos a dichos aspectos discutidos en etapa administrativa. Incluso, admite la presentación de medios probatorios de aspectos no discutidos en etapas administrativas siempre que se trate de “nuevos hechos”. La Corte Suprema ha sido del mismo parecer en las Sentencias No. 3412-2008-Lima, 2081-2009-Lima, en donde se ha establecido que en instancia judicial existe la posibilidad de presentar nuevos medios probatorios, siempre que se trate de hechos discutidos en el expediente administrativo, pues el artículo 27 de la LPCA nunca restringió las pruebas presentadas recién en instancia judicial, siempre que versen sobre actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo y que incluso dicho dispositivo desde su nueva formulación (luego de la modificación por el DL 1067, publicado el 28 de junio de 2008), más bien amplía el alcance de la actividad probatoria respecto de los denominados “hechos nuevos”. Más aún, un reciente criterio recogido en la Casación No.2779-2020 establece que, en sede judicial, los jueces se encuentran facultados en virtud al principio de “plena jurisdicción” a evaluar todos los medios probatorios presentados durante la etapa administrativa, incluso si se tratara de medios probatorios extemporáneos. En consecuencia, una interpretación conforme a los valores constitucionales señalados y que se comprometa con la verdad como objetivo institucional de la actividad probatoria debe concluir que en el proceso judicial pueden darse tres tipos de medios probatorios según su oportunidad: (i) los medios probatorios ofrecidos y admitidos en el procedimiento administrativo, (ii) los medios probatorios ofrecidos y admitidos recién en etapa judicial que versan sobre aspectos recogidos en el procedimiento administrativo y (iii) los medios probatorios ofrecidos y admitidos recién en etapa judicial que versan sobre “nuevos hechos”.



en la fase siguiente de valoración para realizar las inferencias probatorias correspondientes.

En esta fase, cobra especial relevancia el principio de contradicción, por el que las partes pueden realizar diversos controles sobre las pruebas de su parte contraria, tales como cuestionar la fiabilidad, relevancia, o información que puede brindar un medio probatorio o presentar medios probatorios de sentido contrario; todo con el objetivo de asegurar la calidad epistémica de la información que se extrae de los medios probatorios admitidos. En general, las legislaciones no suelen contener mayores desarrollos con relación a la información que puede ser extraída de las evidencias admitidas, sino únicamente del ritual de práctica de medios probatorios, que debe seguirse por o ante las autoridades. En el Perú, la regulación de los procedimientos y procesos tributarios sigue la misma línea, es decir, existen reglas institucionales que, principalmente, establecen el ritual de práctica de los medios probatorios.

Sin perjuicio de ello, la LPAG recoge quizá uno de los aspectos institucionales más relevantes para tener en cuenta la actuación de medios probatorios en los procedimientos administrativos: se trata del Principio de Presunción de Veracidad, por el cual en la “tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman”⁽²⁶⁾. Si bien dicha presunción admite prueba en contrario, ello no afecta y no debería afectar el impacto de dicha regla al momento de determinar la información que proporcionan las evidencias presentadas por los administrados y/o contribuyentes. Pero, más allá de lo anterior, ante la ausencia de regulación legal referida a la información que puede ser extraída de los medios probatorios y, siempre que se acepte la búsqueda de la verdad como objetivo institucional, correspondería remitirse a consideraciones o criterios epistémicos para la realización de dicha labor.

El artículo 125 del CT peruano señala que solo pueden actuarse en vía administrativa documentos, pericias, inspección y las manifestaciones obtenidas por la administración. Por ello, resulta de provecho analizar los siguientes criterios epistémicos que podrían aplicar a cada uno de los tipos de medios probatorios señalados:

A) El caso de los “documentos”

Por lo general, los medios probatorios actuados tanto en sede administrativa como judicial son de tipo documental⁽²⁷⁾. En materia tributaria, son muchos los documentos usualmente presentados. Por analizar solo algunos de los casos más relevantes:

- a) Documentos contractuales y similares,
- b) Documentación corporativa interna,
- c) Comprobantes de pago y documentos similares,
- d) Libros y registros contables incluidos sus asientos contables y análisis,
- e) Entregables de servicios y documentos similares, etc.

El criterio que vienen aplicando las autoridades es el siguiente: (i) que los documentos del a) al d), cuando están presentes por sí solos, no aportan más información probatoria sobre los hechos que alegan los contribuyentes y, sin embargo, (ii) cuando están ausentes sí servirían para refutar la verdad de dichos hechos⁽²⁸⁾. Sin embargo, ninguno de los extremos de dicho criterio tiene fundamento epistémico ni legal.

(26) Artículo 1.7 de la LPAG. Cabe recalcar que a la vez que se reconoce el “Principio de presunción de veracidad” en la fase de práctica de los medios probatorios, también se reconoce en la etapa de decisión sobre los hechos probados el “Principio de verdad material”, lo cual da cuenta de una inclinación del legislador por comprometerse con el valor de búsqueda de la verdad a lo largo de todas las etapas de la actividad probatoria.

(27) De acuerdo con la Tercera Disposición Final del Decreto Legislativo 953, publicado el 05 de febrero de 2003, mediante el cual se modifica el Código Tributario, califica como documento: “todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho y en consecuencia al que se le aplica en lo pertinente lo señalado en el Código Procesal Civil”. A su vez, de acuerdo con el artículo 234 del Código Procesal Civil: “son documentos los escritos públicos o privados, los impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos, y otras reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado”.

(28) El único caso en donde el criterio de las autoridades tendría justificación normativa sería el caso de la ausencia de comprobantes de pago, en donde las disposiciones legales en materia tributaria sí han vinculado su ausencia con la pérdida de algún efecto tributario (crédito fiscal, deducción de un gasto, etc.). Sin perjuicio de ello, la existencia de dichas disposiciones legales puede ser criticada desde un punto de vista epistémico orientado a la búsqueda de la verdad, pues nada impide que los hechos se acrediten con medios probatorios distintos a los comprobantes de pago. Esta crítica podría conducir incluso a una evaluación de la oportunidad de una modificación legislativa.



Veamos:

- Concluir que los tipos de medios de prueba del a) al d) no aportan información a la decisión probatoria no debería realizarse de forma automática. Cuando se trata de casos en donde rige la libre valoración probatoria, es decir, cuando no operan reglas de *prueba tasada*, el aporte de información que un conjunto de evidencias proporciona o no, siempre debería ser el resultado de una evaluación epistémica.

En un reciente trabajo, De Paula (2022) presenta algunos criterios epistémicos para efectuar dicha evaluación en el caso de documentos. Así, propone que el razonamiento probatorio con documentos debe tener en cuenta, cuando menos, lo siguiente: (i) que los documentos no son otra cosa que “un objeto, corpóreo o no, que contiene *signos* añadidos por humanos o máquinas”, cuyos signos, *representan* alguna parte del “mundo de fuera”⁽²⁹⁾; (ii) los cuales, siempre requieren de *interpretación*; (iii) que existen distintos tipos de *signos* conforme a su relación con el mundo: índices, iconos, símbolos⁽³⁰⁾; (iv) que es importante entender el funcionamiento de los documentos para determinar las ocurrencias de cambios normales (*fisiológicos*) o anormales (*patológicos*)⁽³¹⁾; (v) así como conocer su origen, vale decir, si son elaborados por humanos o por máquinas, pues los primeros estarían sujetos además de errores honestos, a mentiras.

De esto se sigue que los documentos presentados por los administrados o contribuyentes no pueden ser sin más descartados por no aptos para proporcionar información, sino que deben ser siempre *interpretados*. La interpretación supone ser consciente de que no existe una correspondencia unívoca entre un signo (*índices, iconos, símbolos*) y un único hecho, es decir, ser consciente de que existen una multiplicidad de posibilidades interpretativas. Por ello, el que examina una evidencia constituida por un documento tiene en realidad múltiples y distintas posibilidades interpretativas acerca de lo que éste prueba. Por ejemplo: ¿Qué prueba un contrato suscrito ante un notario público? ¿sólo que las partes han firmado un documento (soporte) que contiene ciertos signos? ¿o también que las partes se comprometen con las obligaciones que se entiendan expresadas en el

documento? ¿la verdadera voluntad de las partes? ¿que los firmantes no tenían otro móvil oculto, o simulado? ¿serviría de prueba acerca de la realización de las prestaciones a las que se obligaron? etc. Sin duda, el decisor requiere estar atento a los cambios patológicos o deshonestidades que podrían estar afectando los documentos, pero eso no es suficiente para concluir que, en todos los casos, ciertos tipos de documentos no tienen ninguna aptitud para aportar información a la decisión probatoria.

- Es peor aun cuando las autoridades decisoras asumen que la presencia de las evidencias no aporta información para corroborar la hipótesis u objeto de prueba, pero la ausencia de las mismas evidencias sí determinaría que la hipótesis no se ha realizado.

Conforme a lo expuesto, sobre los criterios epistémicos para extraer información de los medios probatorios documentales, es evidente que no existe un fundamento racional para afirmar que la ausencia de cierto tipo de evidencia necesariamente refuta la verdad de un cierto hecho. Una conclusión como esa solo puede ser resultado de la práctica del conjunto de documentos y en especial de su interpretación, así como de la realización de las siguientes etapas de la actividad probatoria (valoración individual y conjunta, así como la decisión probatoria). Pero más aún, para que la tesis de las autoridades sea válida, tendrían que justificar que dichas evidencias son siempre “necesarias”, aunque no “suficientes” para acreditar la verdad de ciertos hechos. Sin embargo, ante la ausencia de reglas de pruebas

(29) Al respecto, véase De Paula (2022, pp. 10, 15).

(30) “Los índices tienen una relación causal automática con la realidad y cambian de acuerdo con ella. Es el caso de una radiografía, que cambia según el hueso esté o no fracturado. Del mismo modo, la fotografía de una persona sonriendo es diferente de otra tomada cuando la persona no sonríe. Los íconos son aquellos signos que tienen alguna relación de semejanza con la idea u objeto y no cambian automáticamente con la realidad. Por ejemplo, un dibujo o una representación gráfica tridimensional. Una persona que hace un dibujo o un muñeco en 3D de otra puede elegir dibujarle sonriendo, aunque en el momento en el que hizo el dibujo estuviera seria. El dibujo o la simulación serán «buenos» si guardan una semejanza considerable con la persona dibujada. Por último, los símbolos tienen un significado arbitrario, que se atribuye de acuerdo con hábitos colectivos. Es el caso de las palabras, las frases, los textos, como el de una señal de prohibida la entrada” (De Paula, 2022, p. 13).

(31) Entiéndase por cambios *patológicos* aquellos que no forman parte del funcionamiento natural de los documentos y *fisiológicos* aquellos que sí.



tasadas, no existe ningún tipo de medio de prueba que sea “necesario” en estricto sentido.

- Finalmente, de atenderse a nuestra particular regulación institucional, las autoridades decisoras deberían presumir que los documentos aportados por los administrados/contribuyentes responden a la verdad de los hechos que afirman, este es el mandato establecido por el Principio de Presunción de Veracidad. Una forma coherente de interpretar esta “presunción” sería entenderla como una exigencia dirigida a las autoridades, de manera que solo podrían desconocer el aporte de información que un medio probatorio documental puede ofrecer a la decisión probatoria, así como el de los demás tipos de medios probatorios, como veremos más adelante, cuando cuenten con medios probatorios a su vez para su refutación o cuando existan sólidos fundamentos para cuestionar su fiabilidad.

B) El caso de las “pericias”

De acuerdo con cierta jurisprudencia del Tribunal Fiscal, una pericia calificaría como tal siempre que cumpla con un listado exigente de características⁽³²⁾. Sin perjuicio de todo ese listado exigente, las autoridades suelen atribuir un nivel muy bajo de aporte de información a las pericias presentadas por los contribuyentes. La razón de fondo para que las autoridades califiquen así a las pericias sería principalmente que en la mayoría de los casos se tratan de medios probatorios de parte. Dentro de la tipología de pericias judiciales, podría distinguirse cuando menos entre las pericias oficiales y pericias de parte.

Las pericias oficiales usualmente refieren a pericias que son realizadas por expertos inscritos en un registro administrado por el Estado, cuya admisión está sometida a ciertos requisitos de acreditación acerca de la suficiencia del perito en la materia que se trate. Los peritos luego son seleccionados para el proceso específico, ya sea mediante designación directa por el Juez u órgano, mediante la solicitud que realiza el Juez al órgano encargado de la administración del registro para que éste, mediante algún mecanismo de rotación o sorteo, determine el perito para el caso.

Las pericias de parte, por su lado, son aquellas realizadas por expertos en ciertas materias a solicitud y retribución de una de las partes. Pues bien, conforme a lo señalado, las autoridades tienden a otorgar muy poco valor corroborativo a las pericias por el solo hecho de tratarse de medios probatorios de parte, lo que afectaría su “imparcialidad”. Lamentablemente, se trata de una creencia muy arraigada en la doctrina procesal peruana, tanto que incluso ha tenido eco en el propio Tribunal Constitucional que, sin mayor análisis del

- (32) Resolución del Tribunal Fiscal No. 0577-4-2002: “De las definiciones glosadas sobre la prueba pericial, y según lo expresado por diversos autores, es posible desprender que son características de la misma las siguientes:
- a. Debe contener los principios científicos en que se funda y la explicación detallada de las operaciones técnicas realizadas.
 - b. Debe exponerse en ella las diligencias practicadas y las opiniones que a los facultativos firmantes del dictamen les merezcan los hechos, expresando el razonamiento que fundamenta la opinión técnica a que lleguen, conforme a los principios y leyes científicas.
 - c. Se encarga a personas especialmente calificadas por su experiencia o conocimientos técnicos artísticos o científicos, en relación con hechos también especiales, que requieren esa capacidad particular para su adecuada percepción y para la correcta relación con otros hechos, de sus causas y de sus efectos, o, simplemente para su apreciación o interpretación.
 - d. Es función de la prueba pericial suministrar reglas técnicas o científicas de la experiencia especializada de los peritos.
 - e. El dictamen debe contener conceptos personales del perito. Si éste se limita a exponer los conceptos de otras personas, por versadas que éstas sean en la materia de la pericia, existirá un relato o informe, pero no un peritaje judicial.
 - f. El perito no puede delegar a un tercero el examen de los hechos sobre los cuales debe dictaminar, ni dejar exclusivamente a otra persona las operaciones técnicas que fundamentan la conclusión, ni limitarse a transcribir el concepto de otro, porque no existiría el desempeño personal del encargo y, por lo tanto, el dictamen quedaría viciado de nulidad.
 - g. El dictamen de la pericia debe estar debidamente fundamentado. Si el perito se limita a emitir su concepto, sin explicar las razones que lo condujeron a sus conclusiones, el dictamen carecerá de eficacia probatoria y lo mismo será si sus explicaciones no son claras o aparecen contradictorias o deficientes.
 - h. El dictamen carece de eficacia probatoria si existen otras pruebas que lo desvirtúen, lo hagan dudoso o incierto”.
- (33) Este sería el criticable criterio presente en la Sentencia No. 4227-2005-PA/TC: “A juicio de este Colegiado, tales documentos no pueden ser admitidos de ninguna manera como pruebas fehacientes para demostrar la alegada confiscatoriedad de tributos y acreditar la situación económica de la empresa; en primer lugar, porque no pueden admitirse como medios probatorios válidos aquellos que representan auto liquidaciones del propio contribuyente o, como sucede en el caso de autos, informes elaborados a su petición, pues restan imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, están sujetos a revisión”. Asimismo, se presenta un criterio similar la sentencia No. 2302-2003-AA/TC. Un caso más criticable aún es el contenido en la Sentencia No. 04392-2019-PA/TC, en donde ya no solo se negó capacidad como medio probatorio a una *pericia de parte*, sino a una pericia contable oficial solicitada por el contribuyente al Juez. Ahí, la creencia de ausencia de “imparcialidad” está menos justificada todavía, pues se trataría de una *pericia oficial*, con la única salvedad que sería solicitada por la parte.



contenido epistemológico de las pericias, suele rechazarlas solo por ser de parte⁽³³⁾.

Sin embargo, dicha creencia no tiene mayores fundamentos y puede criticarse por muchas razones, entre ellas, las siguientes⁽³⁴⁾: (i) la supuesta parcialidad de las pericias de parte no afecta necesariamente su “calidad epistemológica”, (ii) las condiciones de selección y registro de peritos oficiales no logran asegurar que el listado de peritos registrados cuente con el nivel del conocimiento experto requerido, (iii) los peritos *oficiales* usualmente no tienen adecuados incentivos para asegurar la calidad de su labor, así que habría que trabajar en la respuesta sancionadora ante la labor de los peritos y mejorar los procedimientos de evaluación y eventual expulsión del registro, (iv) más aun, incluso las pericias oficiales podrían tener un sesgo o parcialización. Sobre dicho sesgo, en el derecho tributario, podría anotarse un fenómeno particular, que refiere a una predisposición generalizada y a todo nivel de considerar que en las controversias tributarias los contribuyentes (en especial, cuando se trata de grandes empresas, o trasnacionales) han omitido el pago de deudas tributarias mediante alguna técnica de planificación fiscal⁽³⁵⁾. Este fenómeno podría impactar también en los peritos oficiales quienes, además del sesgo antes mencionado, podrían tener incentivos para soportar la posición de la Administración Tributaria o el Estado que, finalmente, administra y supervisa su inclusión en el registro de peritos.

En conclusión, con relación a la práctica de las pericias, no existen razones para tratarla como tipos de medios probatorios incapaces de brindar información explicativa o corroborativa. Nuevamente, el Principio de Presunción de Veracidad en conjunto con el Principio de Verdad Material deberían actuar ahí, imponiendo en los decisores el deber de aceptar *prima facie* la información que se sigue de los dichos medios de prueba, así como el de extraer de ellos la mayor cantidad de información posible, que será utilizada luego a lo largo del razonamiento probatorio.

C) El caso de la “inspección”

Asimismo, con relación a la prueba de inspección, las autoridades suelen tener una actitud similar, es decir, suelen atribuirle una eficacia probatoria muy acotada bajo la premisa

que dicho tipo de prueba únicamente podría contener información sobre una situación fáctica existente al momento de su realización y no más⁽³⁶⁾. Al respecto, evidentemente, no queda más que estar de acuerdo con que las inspecciones sólo certifican el estado de las cosas al momento en que se realizan. No obstante, ello no impide que al momento de realizar la evaluación conjunta con otros medios probatorios (o más bien, junto con los otros elementos de prueba) se puedan realizar inferencias a partir de lo certificado en la inspección. Es decir, el elemento de prueba establecido por la inspección puede servir de soporte de inferencias adicionales y, por ello, es incorrecto limitarse a evaluar de manera individual las inspecciones, restringiendo su capacidad inferencial que surge del análisis en conjunto con los demás elementos de prueba.

Aquí, otra vez, cobra vigencia el Principio de Presunción de Veracidad en conjunto con el Principio de Verdad Material, pues ambas directrices imponen el deber a las autoridades de realizar todas las inferencias posibles a partir de la información con la que cuentan derivada de los medios probatorios admitidos en el procedimiento o proceso.

D) El caso de las “manifestaciones obtenidas por la administración”

Sobre este tipo de medio probatorio, la jurisprudencia ha señalado de manera reiterada dos cosas: (i) que, para admitirse, debe seguirse un procedimiento específico, esto es, que la manifestación sea recabada por la Administración Tributaria, previa comparecencia conforme al numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario⁽³⁷⁾, y (ii) que no tienen valor por sí mismas sino en conjunto con las demás evidencias⁽³⁸⁾.

(34) Al respecto, véase Vázquez (2022).

(35) No se trata de un estudio empírico, pero es indicativo de este alegado fenómeno la justificación que la presidenta del Tribunal Constitucional de turno realizó en la audiencia pública de uno de los casos más importantes en materia tributaria, en el expediente No. 0004-2019-PI: “Según la SUNAT quienes resultarían beneficiadas serían 26 grandes empresas... mi posición es que se declare infundada la demanda ... que estas grandes empresas paguen sus impuestos al igual que lo hacen todos los contribuyentes de este país sin ninguna distinción”. Al respecto, véase Wayka (2020).

(36) Entre muchas, por ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 7629-2-2004.

(37) Esta regla de admisibilidad se señaló, entre otras, en la Resolución No. 18012-10-2013. Asimismo, en la Resolución No. 6906-10-2014, se señaló que no se admiten como manifestaciones las declaraciones juradas presentadas durante el procedimiento, sino que deben ser manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria previa comparecencia.



La primera es una regla de admisibilidad que, tal como he señalado anteriormente al criticar el listado numerus clausus de tipos de medios probatorios admitidos en los procedimientos tributarios, en nuestra opinión contraría el objetivo institucional de búsqueda de la verdad. No existen motivos racionales para mantener una regla como esa, que limite la admisibilidad de cualquier manifestación o declaración, incluso si no fuera recabada mediante comparecencia durante la fiscalización por la Administración Tributaria.

La segunda, en cambio, es una regla con la que se tiene que estar de acuerdo, pero con recaudos. Aquí hay que tener en cuenta la misma advertencia que se hizo para la inspección. Que las manifestaciones no tengan valor “por sí mismas” no significa que no puedan ser utilizadas al momento de la valoración conjunta para realizar las inferencias probatorias a partir de ellas junto con otras evidencias.

3.2. La etapa de valoración racional (individual y conjunta) de los elementos de prueba

3.2.1. ¿Qué es “valorar” una prueba?

Una vez extraída la información de los medios probatorios, en forma de proposiciones, esto es, una vez establecidos los elementos de prueba, corresponde, a partir de dichas proposiciones, “razonar y argumentar en favor de una u otra reconstrucción de los hechos” (Dei Vecchi, p. 121).

No está de más recordar que el razonamiento probatorio, en general, ocurre en un contexto de incertidumbre, en el que, si bien no es posible alcanzar certezas racionales, ello no impide “preferir racionalmente una hipótesis sobre otras” (Ferrer, 2007, pp. 26-ss., 92). Dicho razonamiento puede ser caracterizado como uno de tipo inductivo, que tiene como objetivo pasar de ciertos hechos conocidos, hacia *hechos desconocidos* (Canale y Tuzet, p. 73 y ss.). Todo ello con el objetivo de probar que han ocurrido los elementos que conforman el supuesto de hecho previsto en el antecedente de la norma a aplicar.

Según la presentación dominante en la teoría de la prueba jurídica, la valoración depende de cuán bien se integran en un razonamiento inductivo la hipótesis a probar u objeto de prueba con los elementos de prueba y el conocimiento generalizado dominante, así como de la capacidad de dicha hipótesis para refutar otras rivales⁽³⁸⁾. El resultado de la valoración permitiría determinar el “grado de corroboración o probabilidad inductiva” de una hipótesis en comparación con otras (Ferrer, 2007, pp. 122, 139).

En el Perú, el Código Procesal Civil aplicable subsidiariamente en los procedimientos y procesos tributarios

señala, en el artículo 197, que “todos los medios probatorios son *valorados* por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión”. Esta normativa puede interpretarse como otra muestra del compromiso con la búsqueda de la verdad como objetivo institucional, al declarar que los jueces deben valorar los medios probatorios con “apreciación razonada” y en “forma conjunta”. La referencia a la racionalidad, bajo dicha interpretación, se entiende como una exigencia para que el decisor realice la valoración probatoria conforme a los criterios epistemológicos, es decir, en función a razones epistémicas que sirvan de sustento de la verdad de la hipótesis u objeto de prueba.

En esa misma línea, el X Pleno Casatorio Civil (Casación No. 1242-2017-Lima Este) ha señalado refiriéndose a la valoración de la prueba que “es posible concebirla como la actividad consistente en la determinación del *grado de probabilidad* que pueden provocar las hipótesis de los hechos a partir de los datos e información cognoscitiva que aporten las pruebas (...) la valoración de la prueba (...) nos permite medir el grado de probabilidad lógica de acuerdo con la *conformación de datos que se desprende del material probatorio* que obra en el expediente” (p. 96 y ss.). Ello también da cuenta de la forma como los altos tribunales judiciales peruanos muestran su compromiso con la búsqueda de la verdad como objetivo institucional de la actividad probatoria.

En nuestra opinión, a pesar de que la literatura dominante e incluso la jurisprudencia suele presentar la etapa de valoración como si fuera posible determinar objetivamente un “grado de corroboración” de las hipótesis e incluso compararlas para así concluir cual ha alcanzado un mayor grado que otras, considero que dicha presentación resulta bastante implausible. La razón de ello es que el “grado de corroboración” no se determina

(38) Al respecto, véase Resoluciones No. 18012-10-2013, 08718-11-2014 y 500-4-2006.

(39) Se trata de una reconstrucción de lo señalado por Ferrer (2007, p. 129 y ss.). De hecho, el autor usa otra terminología. Al conocimiento generalizado le denomina “supuestos adicionales”; asimismo, a los elementos de prueba los denomina “condiciones iniciales” y “predicciones”.



mediante criterios cuantitativos (cardinales u ordinales), sino que siempre se trata de, o remiten a, adjetivos o frases evaluativas (tales como, “integración explicativa”, “refutación de hipótesis alternativas”, “soporte”, “valor probatorio”, etc.), en donde cada una de ellas exige, a su vez, una evaluación personal para determinar si se ha cumplido o no el criterio⁽⁴⁰⁾. Más aún, cada uno de dichos criterios son graduales, individual y conjuntamente⁽⁴¹⁾.

Por ello, lo más que puede hacerse es verificar si se pueden predicar ciertos criterios de solidez respecto del razonamiento probatorio sometido a evaluación. Existen varias presentaciones de dichos criterios de solidez, que van desde modelos pensados para la justificación epistémica para las ciencias en general hasta otros pensados específicamente en el campo del razonamiento probatorio jurídico⁽⁴²⁾.

Haciendo una reconstrucción racional de los distintos criterios de solidez propuestos, podrían señalarse los siguientes⁽⁴³⁾.

- Evaluar si los medios probatorios cumplen criterios, tales como la relevancia, fiabilidad, completitud.
- Evaluar si los elementos de prueba brindan apoyo, es decir, si se integran explicativamente a la hipótesis u

objeto de prueba, y qué tan seguros son independientemente de la creencia en estos mismos⁽⁴⁴⁾.

- Evaluar si las reglas de inferencia aplicadas están lo suficientemente fundadas (inductiva y probabilísticamente).
- Evaluar si la hipótesis u objeto de prueba ha logrado refutar hipótesis contrarias y, si es coherente y simple.

Son estos criterios los que permitirían hacer una “valoración” del razonamiento probatorio que serviría de premisa fáctica de la decisión jurisdiccional y, en esto, siendo realista, consistiría la etapa “valoración” racional de la prueba.

Lo anterior es relevante, pues, si se acepta que el derecho a la prueba contiene la garantía de que los medios de prueba sean “valorados de manera adecuada y con la motivación debida”⁽⁴⁵⁾, y que ello se traduce en una exigencia de valoración racional de la prueba, entonces

(40) Esta conclusión puede encontrar soporte en lo demostrado para la *epistemología general* (Haack, 1993), en donde se muestra que la justificación epistémica posee una función muy limitada, pues tan solo permitiría establecer qué factores incrementan o reducen la probabilidad inductiva de una hipótesis. Para la epistemología jurídica, a su vez, véase González Lagier (2005, 2020), Tuzet (2019, pp. 225-267) y Dei Vecchi (2020, 2022).

(41) “Lo decisivo aquí es percatarse de que todos estos parámetros son, ellos mismos, graduables *individual y conjuntamente*. Además de que cada ítem puede presentarse en mayor o menor medida, hay múltiples combinaciones posibles entre ellos, lo cual también variará los grados de justificación de la hipótesis en cuestión. En este sentido, dos de estas relaciones combinatorias poseen especial relevancia. Por un lado, los criterios en cuestión son *complementarios*, ellos determinan la gradación de la justificación epistémica actuando conjuntamente. Por otro lado, estos criterios parecen perfectamente *compensables*, en el sentido de que la disminución de uno cualquiera de ellos podría compensarse con el aumento de otro estabilizando, de tal modo, la justificación epistémica integralmente considerada. (...). A todo ello se agrega que, además de esta *indeterminación gradual independiente* de cada criterio, como se ha visto, también se da un caso de *indeterminación gradual combinatoria*” (Dei Vecchi, 2020a, pp. 9-10, 25).

(42) Los criterios que contienen el modelo general de justificación epistémica propuesto por Haack (1993) son un buen ejemplo de lo denominado “criterios de solidez”. El modelo de Haack establece diversos criterios de justificación epistémica, tales como el apoyo de las evidencias directas respecto de la hipótesis, esto es, creencias y evidencia experiencial, el nivel de seguridad de dichas creencias, así como el nivel *comprehensividad* del conjunto de evidencias. Sin embargo, Haack se encarga de aclarar que su modelo no aspira a “anything like a numerical scale of degrees of justification, or even anything as ambitious as criteria for a linear ordering, but only to say what factors raise, and what factors lower, the degree to which someone is justified in believing something”.

(43) Se trataría de una suerte de *collage* de los modelos propuestos por Tuzet (2019, p. 233), Dei Vecchi (2020a, pp. 46-52, 187-188) y González Lagier (2020).

(44) La idea de *seguridad independiente* es explicada por Haack (1993, pp. 84-86) con su alegoría del crucigrama. En resumen: Imagínese dos palabras que se intersecan en el crucigrama, una horizontal y otra vertical. La creencia en la corrección de la palabra en horizontal depende en cierta medida de la creencia en la corrección de la palabra en vertical (que, para el ejemplo, sería la hipótesis *objeto de prueba*). No obstante, la palabra horizontal cuenta con una pista que proporciona el propio crucigrama. Dicha pista otorga al sujeto que realiza el crucigrama elementos para evaluar la *seguridad* de la corrección de la palabra horizontal, *independientemente* de la palabra vertical (es decir, independientemente de la hipótesis *objeto de prueba*).

(45) Sentencia recaída en el expediente No. 00768-2021-PA/TC: “Se trata de un derecho complejo que está compuesto por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios; a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios, y que éstos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tengan en la sentencia. La valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito, con la finalidad de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado”.



podrá exigirse del decisor administrativo o judicial que su motivación comprenda cuando menos los aspectos antes señalados, más aún cuando ello ha sido materia controvertida durante el expediente administrativo o judicial.

3.2.2. Valoración individual y conjunta

Asimismo, según la presentación dominante, se señala que sería posible diferenciar dos submomentos dentro de la etapa de valoración, a saber:

- La valoración individual que implica “el análisis de cada una de las pruebas y la justificación de la fiabilidad otorgada a cada una de ellas”, y
- La valoración conjunta “a los efectos de determinar y justificar el grado de corroboración que estas otorguen a cada una de las hipótesis fácticas en conflicto en el proceso” (Ferrer, 2020, p. 378).

Pero, así las cosas, entonces, la evaluación individual sería “una suerte de repaso de todo lo que se ha realizado” (Vázquez y Fernández, 2022). En particular, se trataría de analizar su fiabilidad y relevancia nuevamente, pero ya no con fines de decidir su admisibilidad, sino para definir cuanto estará en capacidad de influir en la decisión probatoria.

A su vez, la valoración conjunta implicaría la determinación del apoyo que el conjunto de los elementos de prueba brinda respecto de cada uno de los elementos del supuesto de hecho, entendidos estos como cada una de las propiedades relevantes que componen el supuesto de hecho previsto en la norma. Precisamente, los elementos del supuesto de hecho son aquellos que serían el objeto de prueba. La valoración conjunta implicaría la determinación comparativa entre las hipótesis rivales para definir cuál brinda mejor integración explicativa, o es más coherente, con el conjunto de elemento de pruebas⁽⁴⁶⁾.

Por otro lado, si bien el Código Procesal Civil solo hace referencia directa a la valoración conjunta, por razones lógicas, no parece que pueda obviarse el paso previo de la valoración individual. Ello, pues se requiere determinar la fiabilidad y relevancia de los elementos de prueba antes de realizar una evaluación conjunta.

En la misma línea, el X Pleno Casatorio Civil se ha encargado de señalar lo siguiente:

El juez asume las siguientes tareas: (i) identificar plenamente todos los medios de prueba ofrecidos y actuados en el proceso; (ii) evalúa cada una de ellas, hace una valoración individual de cada una de ellas, identificando que información arrojan individualmente; (iii) luego evalúa conjuntamente todas las pruebas que en la etapa anterior analizó individualmente.

Asimismo, también en la doctrina nacional se ha resaltado la relevancia y necesidad de ambos momentos de la valoración probatoria⁽⁴⁷⁾.

Sin embargo, al igual que lo manifestado sobre la valoración racional en general, deben hacerse recaudos acerca de la plausibilidad de presentar a la valoración individual y conjunta como si se tratara de juicios bien definidos y objetivos. En realidad, en tanto se trata de una actividad “evaluativa”, adolece de los mismos inconvenientes antes resaltados para la valoración en general.

De esta forma, una descripción más acorde con la realidad debería ser aquella que presenta a la exigencia de valoración individual y conjunta como exigencia de motivación, esto significaría:

- A nivel de la valoración individual, que los decisores justifiquen que han analizado la fiabilidad y relevancia de los medios probatorios, y que se han practicado para extraer de cada uno de ellos los distintos elementos de prueba.
- A nivel de la valoración conjunta, que los decisores muestren que han razonado de manera conjunta con los elementos

(46) Sobre esta caracterización de la valoración conjunta, véase Accatino (2014, 2015). La autora se ocupa en estos trabajos de la discusión entre el atomismo y el holismo como tradiciones en conflicto del razonamiento probatorio. Distingue los distintos sentidos en que se puede ser atomista u holista: respecto del objeto de prueba, de las razones e inferencias, de la valoración probatoria y de la suficiencia probatoria. Concluye proponiendo un esquema principalmente atomista, pero holista moderado respecto de la valoración conjunta y la suficiencia probatoria. Sería “moderado”, porque (i) la valoración y la suficiencia no dependen de un relato (holista), sino de la evidencia ofrecida por cada elemento del supuesto de hecho, (ii) además por el motivo de que el análisis de la valoración conjunta y suficiencia se realizaría en función de cada elemento del supuesto de hecho.

(47) A modo de ejemplo, véase Zavaleta (2014, p. 366). Este autor señala lo siguiente: “la valoración individualizada es la manifestación del método analítico; por su parte, la valoración conjunta constituye la expresión del método holista. El método analítico o atomista postula que cada uno de los medios de prueba debe ser objeto de verificación, a efectos de establecer y justificar su respectivo valor probatorio y ordenarlo con miras a la hipótesis que corrobora. El método holista se dirige a valorar la prueba en su conjunto, en donde cada medio de prueba acredita uno o más hechos particulares, y los hechos probados, engarzados uno a uno, reconstruyen una historia que explica cómo ocurrieron los hechos del caso. No son métodos ni formas de valoración alternativos, sino complementarios e interdependientes”.



de prueba, que han realizado las inferencias probatorias posibles para, finalmente, decidir cuál de las hipótesis se considera más coherente con el conjunto y se sustenta de manera más satisfactoria cada uno de los elementos del supuesto de hecho.

3.3. La etapa de la decisión probatoria

Nuevamente, de acuerdo con la presentación dominante, una vez que se ha culminado con la valoración probatoria, necesita definirse si el grado de corroboración alcanzado supera el estándar de prueba definido para cada tipo de proceso o procedimiento y/o materia. Se señala también que, de no alcanzarse el estándar, pierde el fondo del asunto la parte sobre la cual pesa la carga de la prueba⁽⁴⁸⁾.

Por ello, en esta etapa de decisión probatoria, se analizan dos cuestiones de particular importancia, que son (i) el estándar probatorio y (ii) la carga de la prueba.

3.3.1. Estándar probatorio

El estándar probatorio refiere a cuál será el “nivel” o “dosis” de corroboración que se exigirá para tener por probada una hipótesis⁽⁴⁹⁾. En la historia de la teoría de la prueba, el estándar probatorio exigido se ha debatido entre dos extremos de una constante, en uno el denominado *preponderance of evidence* o prueba preponderante, usualmente aplicado en materias distintas a la materia penal, y, en el otro extremo, el conocido *beyond the reasonable doubt* o más allá de toda duda razonable, aplicable por excelencia a materia penal.

En materia tributaria, sin embargo, lo que es claro y debe denunciarse es la incorrección y desproporcionalidad en la que se incurriría si la Administración Tributaria, para la decisión sobre hechos, haga recaer sobre los contribuyentes una exigencia de acreditación *más allá de toda duda razonable*, que sólo se justificaría en los procesos penales.

Sin embargo, por más extraño que resulte, este parece ser el estándar en la práctica aplicado por la Administración Tributaria en sus fiscalizaciones y al resolver un recurso de reclamación, pues se exige a los contribuyentes que prueben las hipótesis que proponen a un nivel que no quede ninguna duda sobre

ellas. Es decir, se exigiría a los contribuyentes que prueben sus hipótesis al mismo nivel que se exige al Ministerio Público que pruebe que un sujeto ha cometido un delito⁽⁵⁰⁾. En esa línea, en otra oportunidad, ya he brindado algunas razones por las que considero que el estándar probatorio en materia tributaria debería ser de naturaleza similar al de “prueba preponderante”⁽⁵¹⁾, esto es, que se exija al contribuyente que su hipótesis quede mejor probada, sea preponderante, respecto de la hipótesis de la Administración Tributaria.

Vale añadir ahora que, por lo demás, un estándar de “prueba preponderante” encajaría con lo señalado en la LPAG en el artículo 173, el cual reparte las funciones probatorias entre la Administración y el administrado. Los reiterados criterios, que refieren al “mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales”⁽⁵²⁾, apuntan también, en esa línea, confirmando que el estándar sería el de “prueba preponderante”.

Por ello, el estándar que se propuso para los procedimientos (y procesos) en materia tributaria fue el siguiente: “(i) Que la hipótesis sea la mejor explicación disponible de los hechos cuya ocurrencia se trata de probar, a la luz de los elementos de prueba incluidos en el procedimiento, y (ii) que el peso probatorio del conjunto de elementos de prueba sea razonablemente completo.”

La primera exigencia del estándar supone simplemente que la hipótesis supere a sus rivales. La segunda exigencia en cambio, implicaría dar respuesta a si se han presentado los medios que se consideran razonablemente necesarios para evaluar las

(48) Sobre cómo se relacionan los estándares de prueba y carga de la prueba, véase Ferrer (2018, 2021).

(49) “Si el razonamiento probatorio es probabilístico y la certeza racional sobre una hipótesis fáctica es inalcanzable, entonces deviene imprescindible dotarse de reglas, que denominamos «estándares de prueba», que determinen el grado de probabilidad a partir del cual estamos dispuestos a dar por probada la hipótesis, es decir que determinen que grado de apoyo nos parece suficiente para aceptar como verdadera la hipótesis fáctica en cuestión y así poder usarla como tal en nuestro razonamiento” (Ferrer, 2018, p. 203 y ss.).

(50) Esto además como consecuencia de otro error, referido a la carga de la prueba, conforme veremos más adelante.

(51) Al respecto, véase Dávila (2021, pp. 446-450).

(52) Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 2790-8-2019, 01197-8-2019, entre otras: “Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal No. 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales”.



hipótesis en controversia. De estar ausente alguno de ellos, no se alcanzaría el estándar. Ello importaría realizar cuando menos las siguientes consideraciones sobre los medios probatorios que podrían considerarse ausentes: (i) su exigencia legal⁽⁵³⁾, así como (ii) su existencia o no, y (iii) la “necesidad” del mismo con relación a la hipótesis⁽⁵⁴⁾.

Sin perjuicio de lo señalado, nuevamente, conviene advertir que el cumplimiento o no de dicho estándar no es algo que puede determinarse de manera objetiva, sino que siempre existirá un factor evaluativo, un juicio personal, que determina, finalmente, si la hipótesis en cuestión ha superado o no el estándar que se proponga.

Por ello, más que un juicio objetivo, la aplicación de los estándares de prueba puede entenderse como la exigencia de motivación específica respecto del nivel de corroboración que se sostiene ha alcanzado cierta hipótesis. En el caso del estándar propuesto, ello supone justificar por qué la hipótesis seleccionada explica mejor los elementos de prueba admitidos en el proceso o procedimiento y que el conjunto de aquellos es razonablemente completo conforme se ha precisado⁽⁵⁵⁾.

3.3.2. Carga de la prueba

En el supuesto de que se concluya que no se alcanza el nivel de corroboración señalado por el estándar de prueba, pues ahí entra a tallar, recién, la regla de desempate: la regla de carga de la prueba. En esos casos, en estricto rigor correspondería una decisión *non liquet*, es decir, dejar sin resolver la controversia. Para evitarlo, la carga de la prueba señala quién pierde si no hay prueba suficiente, esto es, establece quién corre con el riesgo de la insuficiencia de la actividad probatoria. Esta es la regla de carga de la prueba (*burden of proof*) o también denominada carga de la prueba objetiva (Taruffo, 2005, p. 247).

Lo anterior tiene que distinguirse de otra regla, que ya no decide quién pierde en caso de insuficiencia probatoria, sino quién debe aportar las pruebas atendiendo a su disponibilidad de o cercanía con los medios probatorios. Esta regla impone la carga

de presentar evidencias (*burden of production*), la cual es denominada carga de la prueba subjetiva (Haack, p. 50 y ss; Taruffo, p. 149 y ss.).

En el caso del procedimiento tributario peruano, la única regla general vinculante es la prevista en el actual artículo 173 de la LPAG,

Artículo 173.- Carga de la prueba

173.1 La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley.

173.2 Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones.

Las reglas encajan perfectamente en las nociones de carga de la prueba objetiva y subjetiva:

- La carga de la prueba objetiva corresponde siempre a la Administración, quien deberá conducir las labores de prueba conforme al principio de impulso de oficio⁽⁵⁶⁾.
- Sobre la contribuyente pesa, en cambio, la carga de la prueba subjetiva, donde tienen deberes de colaboración y de proporcionar los elementos que sustentan la determinación tributaria que declara.

Una interpretación como esta resulta compatible al régimen legal de *acto de gravamen* que supone la resolución de determinación. La doctrina administrativa, refiriéndose precisamente a los actos administrativos tributarios como acto de gravamen, ha señalado que la LPAG, mediante el principio de razonabilidad, da una pauta fundamental a la autoridad que tiene la competencia para producir actos

(53) No me refiero a que no sea exigido por las normas tributarias, sino por todas las normas legales vigentes que regulen la actividad del contribuyente sometido a la fiscalización tributaria.

(54) La evaluación acerca de la “necesidad” de un medio probatorio no puede realizarse en un sentido psicológico, pues no se trata de lo que los jueces o miembros de tribunales necesiten para tener “convicción”, ni tampoco podría hacerse bajo el error probatorio que en este trabajo se denomina “documentalismo” (ver infra apartado 4.1.1). La “necesidad” más bien debe entenderse como “necesidad técnica”. De acuerdo con Von Wright (2001, p. 57 y ss.), una regla técnica “expresa que una determinada cosa tiene que ser (hecha) para que alguna otra cosa sea (conseguida o asegurada). A menos que lo primero sea, lo segundo no será”. En ese sentido, un medio probatorio es necesario (técnicamente) si su ausencia en el procedimiento o proceso, hace que no sea posible decidir acerca de si la hipótesis está probada o no”.

(55) De hecho, dentro del marco de la concepción racionalista de la prueba, Dei Vecchi y González Lagier concluyen en el mismo sentido, donde muestran razones por las cuales es implausible, en el contexto de ordenamientos donde rige el sistema de libre valoración de la prueba, establecer y aplicar estándares de prueba que funcionen como parámetros objetivos de decisión. Al respecto, véase Dei Vecchi (2020b, 2022) y González Lagier (2020), quienes concluyen en contra de lo sostenido en Ferrer (2021).

(56) IV.1.3. Principio de impulso de oficio. “Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.



de gravamen contra los administrados: producirla de manera legítima, justa y proporcional (Morón, 2001). Si esto es así, la única forma de que el acto administrativo sea producido de manera “legítima” sería, entre otras condiciones, cumpliendo la regla de carga de la prueba. Por esta razón, no me resulta posible encontrar sustento a una posición que sostenga que la carga de la prueba, de manera general, es del contribuyente.

No tiene asidero legal invocar en contra de la conclusión anterior la regla del artículo 196 del Código Procesal Civil (CPC), que señala que “salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”. Ciertamente, dicho código regula otra regla de carga de la prueba, aplicable precisamente a los procesos civiles, mas no a los tributarios.

Los escollos que tendría que superar quien proponga esta otra regla de carga de la prueba serían varios, por lo menos, los siguientes⁽⁵⁷⁾: (i) justificar por qué aplicaría al procedimiento y proceso tributario, que concluyen en un acto de gravamen (mediante las resoluciones de determinación y multas) o lo confirman (mediante las resoluciones que resuelven reclamos y apelaciones), una regla pensada más bien en procesos donde rige el principio dispositivo⁽⁵⁸⁾, (ii) justificar por qué se aplicaría una norma que ni siquiera tiene el carácter de norma supletoria para esta materia, y (iii) aun en el caso que se acepte que se trata de una norma supletoria, justificar por qué no regiría el principio de especialidad para aplicar la LPAG por sobre el CPC.

Tampoco puede interpretarse e invocarse, sin reflexión, lo señalado en el artículo 32 de la LPCA para sostener la tesis que, en todos los casos y en cualquier sentido, “la carga de la prueba en el proceso judicial corresponde al administrado” (“interpretación aislada”). De hecho, dicha disposición señala que, en los procesos contenciosos administrativos, lo que incluye a los tributarios, “salvo disposición legal diferente, la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos que sustentan su pretensión”.

Sin embargo, debe notarse que en los procesos judiciales en materia tributaria se evalúa si los actos administrativos (esto es, las resoluciones de determinación y multa, así como la resolución de intendencia y resolución del Tribunal Fiscal que confirman la primera) son válidos

conforme al ordenamiento jurídico vigente. Así, finalmente, en lo que respecta a la decisión probatoria, lo único que debe mostrarse es si los actos administrativos han sido emitidos conforme a las normas que regulan la actividad probatoria, entre ellas, la de la carga de la prueba prevista en el artículo 173 de la LPAG. Esos serían para el proceso contencioso administrativo “los hechos que sustentan la pretensión”. Esta otra interpretación tiene la ventaja de que logra armonizar la regla de la carga de la prueba que rige en el procedimiento tributario prevista en el artículo 173 de la LPAG con la disposición normativa prevista para el proceso judicial en el artículo 32 de la LPCA (“interpretación concordante”). Es en este punto donde debemos resaltar un aspecto importante: de no interpretarse así, se estaría eliminando la posibilidad de que el poder judicial mediante el proceso contencioso administrativo pueda revisar y corregir el razonamiento probatorio aplicado por la Administración Tributaria.

Si fuera correcta la que hemos denominado “interpretación aislada”, entonces, en la instancia administrativa, se evaluaría si la Administración Tributaria ha probado suficientemente su hipótesis, en tanto a dicha entidad le corresponde la carga de la prueba (objetiva), mientras que en instancia judicial ello ya no sería revisado, sino que más bien debería evaluarse si el *contribuyente* ha probado suficientemente su hipótesis⁽⁵⁹⁾. Se trataría de dos tipos de evaluaciones distintas. La segunda (en instancia judicial) no significaría una revisión de la primera (en instancia administrativa). Sin embargo, parece claro que una conclusión como esa, es decir, que en la instancia judicial no permita una revisión del razonamiento y decisión probatoria tomada en etapa administrativa, sería bastante

(57) Para comentarios más ampliados sobre las dificultades de aplicar la regla de carga de la prueba del CPC a los procedimientos y procesos tributarios, véase Dávila (2021, pp. 451-453).

(58) Wartenberg (2018), comentando una regla de carga de la prueba del derecho civil chileno, señala: “Que en el ámbito civil se exija que quien alegue la existencia de una obligación o su extinción deba acreditar los hechos en que ello se funda (art. 1698 CC) es expresión de que el derecho se muestra indiferente a modificar el statu quo de privados que alegan una relación obligacional. Esta regla de carga probatoria, si bien diferente a una regla de estándar probatorio, contiene también una evidente distribución de riesgos de error. En tanto aquellos statu quo (que existe una obligación o que no existe; que ella se halla extinguido o que permanezca vigente) son igualmente valorables, el derecho simplemente confía en la inercia privada, dejando las cosas tal como están si no se prueba nada en el juicio”.

(59) Es claro que me refiero al caso de un contribuyente que tiene un resultado desfavorable en instancia administrativa y ha iniciado una demanda contencioso-administrativa.



reprochada en nuestra cultura jurídica tributaria y procesal. Lo anterior abona que se prefiera la que he denominado “interpretación concordante”.

4. Los errores probatorios

Como se ha explicado hasta el momento, en cada etapa de la actividad probatoria pueden explicitarse exigencias institucionales, establecidas por nuestras disposiciones legales, así como a otras exigencias de carácter epistémico dirigidas a mejorar las probabilidades de decidir en favor de la hipótesis verdadera. El no conformarse a una u otra exigencia generaría un error probatorio institucional o epistémico, según corresponda.

En cualquier caso, esta distinción es solo didáctica, pues también las exigencias de carácter epistémico son institucionales, en tanto se interpreten como exigencias derivadas de normas legales probatorias, tales como el Derecho a la

Prueba, principios relacionados (Principios de Presunción de Veracidad y/o de Verdad Material) y otras reglas probatorias. Es así que si una resolución jurisdiccional (administrativa o judicial) no se conforma a estas exigencias epistémicas, aquello constituiría un error probatorio epistémico, que puede ser materia de impugnación al invocarse las garantías del Derecho a la Prueba, principios relacionados y otras reglas probatorias.

4.1. Esquema inicial de una tipología de errores probatorios

Conviene ahora, atendiendo únicamente a la etapa en donde se producen los errores probatorios, presentar el siguiente esquema inicial de una tipología de errores probatorios en el proceso y procedimiento tributario⁽⁶⁰⁾:

Tabla 1
Esquema de errores probatorios

Etapas de la actividad probatoria		Errores institucionales	Errores epistémicos	Norma afectada	Consecuencias jurídicas procedimentales ⁽⁶¹⁾
Etapa de conformación de los elementos de prueba	Fase de admisibilidad de medios probatorios		Infringir la regla de admisibilidad de medios probatorios relevantes (por ejemplo: cuando no se admite un peritaje ofrecido por el contribuyente, pese a ser relevante)	Derecho a la prueba. Principio de Verdad Material	nulidad
			Infringir la regla de fiabilidad (cuando no se evalúa la verosimilitud de un medio probatorio ofrecido por la Administración. Por ejemplo: un Informe Técnico emitido por autoridades no competentes para decidir una controversia tributaria)	Derecho a la prueba. Principio de Verdad Material	nulidad
		Infringir las disposiciones legales sobre tipos de medios probatorios admisibles, preclusión, pruebas de oficio, etc.		Artículos 125,126, 75,141,148 del CT. Artículos 29,30,31, de la LPCA, entre otros.	nulidad
	Fase de práctica de los medios probatorios		No extraer la información posible de los medios probatorios. Es decir: No extraer los elementos de prueba posibles.	Principio de Presunción de Veracidad. Derecho a la prueba.	revocación
		Documentalismo: No extraer elementos de prueba posibles, alegando la ausencia de otro documento no exigido por normas legales, ni necesario epistémicamente.	Principio de Presunción de Veracidad. Derecho a la prueba.	revocación	

(60) Naturalmente, se trata de una clasificación no exhaustiva y que solo resalta algunos tipos de errores probatorios por ser los más recurrentes en la práctica del derecho tributario.

(61) Al respecto, véase 4.2. En realidad, la consecuencia jurídica de revocación o nulidad, dependerá de que se asuma la oposición entre error de *procedimiento* y error de *juicio*, tal como se explica en dicho apartado.



Etapas de la actividad probatoria	Errores institucionales	Errores epistémicos	Norma afectada	Consecuencias jurídicas procedimentales ⁽⁶¹⁾
Etapa de valoración racional		Documentalismo: Aun habiendo extraído los elementos de prueba, en la inferencia probatoria se eliminan dichos elementos de prueba, alegando la ausencia de otro documento no exigido por normas legales, ni necesario epistémicamente.	Principio de Presunción de Veracidad. Derecho a la prueba.	revocación
		Concepción persuasiva de la prueba: Descartar elementos de prueba o hipótesis, alegando únicamente que no se ha generado convicción suficiente.	Principio de Presunción de Veracidad. Derecho a la prueba.	revocación
		Presunción ilegítima: Se produce cuando el decisor razona señalando que los elementos de prueba solo acreditarían la intención del contribuyente de obtener un tratamiento tributario indebido. Esto significa actúa como si existiera una "presunción" en contra del contribuyente.		revocación
		Falacia de la ausencia de evidencia: Razonar en el sentido que la ausencia de corroboración de la hipótesis del contribuyente mediante los elementos de prueba presentes, es prueba de la hipótesis de las autoridades tributarias.	Principio de Presunción de Veracidad. Derecho a la prueba.	revocación
		No sustentar haber realizado la evaluación de la solidez del razonamiento probatorio efectuado a partir de los medios probatorios disponibles.	Principio de Presunción de Veracidad. Derecho a la prueba.	revocación
Etapa de decisión probatoria	Aplicar un estándar de prueba no previsto en el derecho positivo.		LPAG y jurisprudencia	revocación
	Aplicar una regla de carga de la prueba no prevista en el derecho positivo.		LPAG	revocación

Fuente: elaboración propia



En la tabla anterior, se han resaltado un conjunto de errores probatorios, en el sentido de esquemas de razonamientos erróneos, debido a su especial predominancia en la práctica del derecho tributario tanto a nivel del procedimiento administrativo como en el proceso judicial. Corresponde ahora ahondar en el análisis de estos.

4.1.1. Documentalismo

Como muestra el cuadro anterior, este tipo de error podría presentarse en la fase de práctica de los *medios probatorios* o incluso en la etapa de valoración racional. Se trata de no extraer los *elementos de prueba* posibles de los *medios probatorios* admitidos en el proceso o procedimiento de prueba, alegando simplemente la ausencia de otro documento o de ciertas formalidades no exigidos por ninguna norma legal ni necesarios epistémicamente; o aun habiendo extraído los *elementos de prueba* posibles en la inferencia probatoria, se eliminan dichos elementos de prueba al alegar lo mismo.

Se trata de una práctica bastante asentada en materia de prueba en nuestras autoridades tributarias, quienes exigen la presencia de un documento o ciertas formalidades a pesar de todos los *medios probatorios* admitidos. De esta forma, al renunciarse a practicar los medios probatorios o valorar los elementos de prueba presentes, alegando simplemente la ausencia de un documento o formalidad, no exigida por normas legales ni necesaria epistémicamente, se invierte la relación. El documento o formalidad, se vuelve un "*fin en sí mismo*", no el "*medio*" (probatorio)⁽⁶²⁾.

4.1.2. Concepción persuasiva de la prueba

Este error es consecuencia de una antigua idea presente en la dogmática procesal, la cual sostiene que la prueba no tiene como objetivo la verdad, sino lograr la "convicción", algo así como generar la excitación de la *psyché* del decisor⁽⁶³⁾.

Lo anterior no posee justificación. Independientemente de las "convicciones" del decisor, las decisiones basadas

en derecho presuponen la aplicación de una norma, resultado de la interpretación, a los hechos que ésta describe en su antecedente. Aquello requerirá que el hecho esté "probado" y no que el decisor esté "convencido". La "concepción persuasiva" es el vicio consistente en hacer depender la corroboración de los hechos en función al nivel de convencimiento del decisor (lo que podría estar afectado por muchísimas vicisitudes psicológicas o subjetivas), olvidándose que lo relevante no es el nivel de convicción del decisor, sino la solidez del razonamiento probatorio y su justificación.

Este error se produciría, por ejemplo, cuando el contribuyente presenta como sustento de la fehaciencia o realidad de las operaciones los contratos debidamente suscritos y comprobantes de pago emitidos, en donde a "criterio" de las autoridades tributarias no le generan *convicción*. Dichos documentos en cualquier otra situación serían pruebas importantes de la existencia de una relación comercial. Sin embargo, a criterio de las autoridades, tendrían casi nula capacidad de corroboración de la hipótesis del contribuyente.

Aquí, puede verse como comprende un importante papel la idea de las "convicciones" del decisor en la etapa de valoración probatoria. Tendrían que ser las "convicciones" lo que influya una decisión sobre los hechos como esa pues, (i) no existe ninguna regla que establezca que los contribuyentes deben presentar determinados y específicos documentos de

- (62) Veamos un ejemplo para clarificar el tipo de error al que me refiero: Imaginemos un caso en donde se discuta la realidad de las adquisiciones de bienes o insumos. La administración podría exigir como medio probatorio un documento de "control de ingreso" al almacén y, a pesar de que el contribuyente no cuenta con uno como tal, sí puede acreditar las negociaciones con los proveedores, los análisis o test realizados a los bienes adquiridos, todo el proceso desde el ingreso y proceso de producción al que es sometido, así como su venta final, e incluso acreditar la proporción de su producción y ventas que no podría explicarse sin dicha adquisición. Una decisión documentalista señalaría que, como no se cuenta con tal documento de ingreso, la operación es no real. No obstante, es notorio que en un caso como ese la administración tributaria no estaría exigiendo la acreditación de la "realidad" de la operación, sino únicamente un documento de ingreso. En ese mismo caso, imaginemos que el contribuyente sí cuenta con el documento de control de ingreso, pero la administración objeta su valor probatorio, pues no cumpliría con ciertas exigencias formales, como el tener cierta información del proveedor o de su transportista (o cualquier otra información que exija el funcionario de la administración). Si no se trata de un documento regulado por alguna norma legal, esas exigencias sin duda serían extralegales (en la Casación No. 13429-2016-LIMA, se recoge este mismo razonamiento, aunque para un supuesto de hecho distinto. Allí, se concluye que se tratan de exigencias extralegales si se hace depender una deducción de un requisito no establecido en ninguna norma de rango legal).
- (63) Esta tesis es claramente reconocible en Guasp (1945): "En otro lugar he intentado demostrar que la realidad objetiva de los hechos no debía ser sustituida en el proceso sino por otra realidad no menos indiscutible: esta realidad no podía ser otra que la convicción psicológica del Juzgador noción mucho más amplia que la de un estricto razonamiento lógico objetivo".



manera necesaria, es decir, no existen reglas de prueba legal o tasada; (ii) tampoco existen presunciones *iuris tantum* de la falsedad de los documentos mencionados. Este error también posee relevancia en la etapa de decisión probatoria, pues (iii) podría llevar a los decisores a formular un estándar probatorio, contrario al sistema de libre valoración de la prueba. La decisión probatoria ya no se justificaría en el valor epistémico de los elementos de prueba, sino únicamente en la *convicción* del decisor, con todo lo incontrolable que ello supone. De esa forma, las exigencias de justificación de la decisión probatoria dejarían de tener sentido⁽⁶⁴⁾.

4.1.3. Presunción ilegítima

Este error se presenta cuando las autoridades tributarias razonan como si existiera una regla de inferencia por la cual los medios probatorios y elementos de prueba solo acreditarían la intención del contribuyente de obtener un tratamiento tributario indebido. Esto significa actuar como si existiera una “presunción en contra del contribuyente” y como si existiera un “Principio de Presunción de Falsedad”, cuando más bien se ha mostrado que la legislación recoge el principio contrario: “Principio de Presunción de Veracidad”.

Es paradigmático ver cómo la argumentación probatoria de la Administración Tributaria podría llegar a tener esta forma, pues cada medio probatorio que presenta el contribuyente es valorado como si fueran prueba de una especie de complot

del contribuyente para ejercitar un derecho que no le corresponde (deducción o crédito fiscal, u otro beneficio) o tributar menos de lo que está obligado⁽⁶⁵⁾.

Un reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional⁽⁶⁶⁾, aun cuando no use la nomenclatura que se propone en este trabajo, constituiría un caso en donde dicho tribunal ha detectado este error y decide anular una sentencia de la Corte Suprema que confirma un reparo de la Administración Tributaria, pues: “no resulta muy razonable y es más bien antitécnico, que la Administración se base en su sola y exclusiva discrecionalidad” para sustentar su hipótesis fáctica. Es decir, no es válido un razonamiento probatorio que, sin realizar el conjunto de inferencias posibles a partir de los elementos de prueba a favor del contribuyente, solo se enfoque en tratar de desmerecer los medios probatorios presentados por aquel.

4.1.4. Falacia de la ausencia de evidencia

Se trata de otro error ampliamente difundido no solo en las autoridades tributarias, sino también en la dogmática tributaria⁽⁶⁷⁾. Este

(64) Ferrer (2007, pp. 63-66; 2016, pp. 60-62) ha señalado, además, que, si se aceptara que la regla sea lograr la convicción del decisor, entonces se abriría la puerta a los siguientes problemas: (i) la motivación respecto de los hechos quedaría reducida a una mera explicación del proceso mental del decisor (si eso fuera posible) de como alcanzó su *creencia* o *convicción*, en donde sin duda podrían concurrir de manera inconsciente o consciente variadas causas no aceptables para una decisión basada en derecho (preferencias, gustos, valores, etc.); (ii) ello genera la imposibilidad conceptual de considerar que el juez o el órgano se haya equivocado, por ausencia de criterio de corrección intersubjetivo (todo estaría en la mente del decisor), y la revisión en sede de impugnación se resolvería por el superior como “mi convicción difiere de la del inferior y yo mando más”, (iii) finalmente, conceptualmente, sería inútil para explicar los varios casos en donde los decisores deciden “a pesar de” sus creencias.

(65) “Como ha señalado Hempel (1966: 64), para cualquier conjunto de datos es posible construir a posteriori una hipótesis que los abarque. El caso más claro en el proceso penal sería la defensa a través de la “hipótesis del complot” contra el acusado. Así, a cada nuevo elemento de juicio que aparezca contra él, la defensa alegará que se trata de una prueba deliberadamente construida para implicar al acusado: si un testigo declara que vio al acusado disparar contra la víctima, se dirá que el testigo es partícipe del complot; si hay huellas del acusado en el arma del crimen, se dirá que han sido deliberadamente traspasadas al arma, si aparece en casa del acusado una camisa suya manchada con la sangre de la víctima, se dirá que eso forma parte también del complot y que la camisa habrá sido dejada allí para implicar al acusado, que es inocente; y así sucesivamente. ¿Puede refutarse la hipótesis del complot? Probablemente no. Pero estamos ante una estrategia de formulación de hipótesis ad hoc, en el sentido de que ella misma no es empíricamente contrastable: no es sensible a la experiencia (BUNGE, 1967: 230-31)” (Ferrer, 2007, p. 149).

(66) Se trata de la Sentencia recaída en el expediente No. 02398-2022-PA/TC, en donde el Tribunal Constitucional, luego de reconocer y enfatizar como contenido del derecho a la prueba la garantía de una “valoración probatoria debida”, concluye que se afecta dicho derecho si la Administración realiza un análisis meramente superfluo de los medios probatorios y se limita desmerecer en base su mera discrecionalidad los medios probatorios presentados en favor de la posición del contribuyente.

(67) En las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario llevadas a cabo por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, la Relatoría General a cargo del Dr. Gamba Valega, recoge entre sus recomendaciones lo siguiente: “19. (...) Por su parte, si ante un requerimiento de la Administración, el contribuyente no aportara las pruebas correspondientes con un nivel mínimo indispensable, el reparo será confirmado”. Esta conclusión de la Relatoría General, en nuestra opinión, constituye una muestra de este error probatorio que se acaba de denunciar, pues se asume que, de la no acreditación de un hecho, se sigue la acreditación de su no realización. Al contrario, ello no constituye una inferencia deductiva válida.



error consiste en afirmar que de la deficiencia probatoria de la tesis del contribuyente necesariamente se sigue la acreditación de la tesis probatoria de la Administración Tributaria. Sin embargo, se trata de un evidente razonamiento inválido en términos lógicos, pues la no acreditación de un hecho (“H1”), no implica en ningún caso la confirmación de su negación (“~H1”) y menos aún de otro hecho (“H2”)⁽⁶⁸⁾.

Para que dicha inferencia inválida en términos lógicos sea aceptada en el derecho, tendría que demostrarse que exista (i) una “presunción legal” que establezca que, siempre que el contribuyente no acredite un hecho, se entenderán probados los hechos sostenidos por la Administración, o (ii) una regla de carga de la prueba que señale que, cuando no se haya acreditado con el nivel de suficiencia requerido por el contribuyente, se tendrán por probados los hechos sostenidos por la Administración. Sin embargo, tal como ha sido argumentado en este trabajo, ninguna de dichas condiciones está presente en nuestro ordenamiento jurídico.

Este error se haría presente entonces en un razonamiento que señale que, en el caso que un contribuyente no haya acreditado mediante una trazabilidad detallada (es decir, desde el ingreso de los fondos hasta la salida de los mismos para el pago de gastos causales mediante los estados de cuenta respectivos) que un gasto financiero estuvo destinado a *actividades gravadas* (H1), acredita necesariamente que el gasto financiero ha sido destinado a actividades no gravadas con el Impuesto a la Renta (H2). El error es aún más evidente en el caso que sí se hubiera acreditado con los libros y registros contables del contribuyente que ningún fondo ha sido destinado a *actividades no gravadas*, por lo que no habría espacio para que se trate de un gasto financiero que no cumpla con el principio de causalidad.

4.2. Consecuencias jurídicas (procedimentales) de los errores probatorios

Tal como se ha señalado, los errores probatorios epistémicos o institucionales pueden ser materia de impugnación. No obstante, quedaría la pregunta de cuál serían los efectos de que se declare fundada la impugnación de un error probatorio epistémico o institucional.

En los procedimientos administrativos (reclamación y apelación) y procesos judiciales (en la apelación y casación), el declarar fundada una impugnación supone definir si la consecuencia procedimental es la nulidad o revocación de la decisión impugnada. El problema de la nulidad y revocación es muy basto. Requiere de un aparato conceptual más refinado y mayores explicaciones que no podré abordar en este trabajo⁽⁶⁹⁾. Sin embargo, puede sustentarse que el numeral 3 del artículo 6 de la LPAG otorga soporte para asumir como premisa la clásica distinción entre *error in procedendo* (errores en el procedimiento) y *error in iudicando* (error de juicio). Dicha disposición establece lo siguiente:

6.3

(...)

No constituye causal de nulidad el hecho de que el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto que se impugna tenga una apreciación distinta respecto de la valoración de los medios

(68) “En efecto, si no hay pruebas que confirmen la hipótesis sobre el hecho X, ésta no puede considerarse verdadera o, en algún grado, aceptable, pero tampoco puede considerarse definitivamente falsa. No tener razones para decir que la hipótesis es «verdadera» no equivale a tener razones para decir que la hipótesis es «falsa”: la falta de elementos de prueba no produce elemento alguno de conocimiento acerca del fundamento de la hipótesis y, por tanto, no permite siquiera decir que ésta es falsa [énfasis agregado]. En realidad, lo que se produce en el caso de falta de pruebas es una situación de permanente y (en ese estado de cosas) irresoluble incertidumbre acerca de la existencia de X: no se está en condiciones de establecer que X es verdadero, pero ésta es una situación contingente relativa al estado de las pruebas referidas a la hipótesis sobre el hecho X en el caso concreto. En esta situación, no hay elementos de confirmación de ninguna hipótesis sobre X: ni de la que lo afirma ni de la que lo niega [énfasis agregado]. En el fondo, puedo no tener elementos de prueba para creer que X es verdadero, pero esto puede depender simplemente de que mis informaciones son inadecuadas; decir, sobre ésta única base, que X es falso sería una derivación infundada: en efecto, ulteriores informaciones podrían confirmar la hipótesis de la falsedad de X, pero también confirmar la hipótesis de su verdad. La falta de elementos de apoyo para una hipótesis produce, por tanto, incertidumbre acerca de ella, no la confirmación de la hipótesis contraria” (Taruffo, 2005, p. 246).

(69) A la fecha, me encuentro elaborando precisamente un trabajo destinado a mostrar la relación entre las nociones de nulidad y revocación, donde propongo un aparato conceptual que permita describir las mejor en el contexto del procedimiento administrativo. Asimismo, a nivel doctrinal y a partir de una interpretación del derecho positivo, el trabajo en desarrollo propone que la mejor forma de entender la relación entre ellas es, precisamente, a través de la oposición entre *error de procedimiento* y *error de juicio*. Ello, sin perjuicio de que, dada la ausencia de delimitación conceptual clara a nivel legal y doctrinal, es posible presentar un caso de error de procedimiento como error de juicio y viceversa.



probatorios o de la aplicación o interpretación del derecho contenida en dicho acto. Dicha apreciación distinta debe conducir a estimar parcial o totalmente el recurso presentado contra el acto impugnado.

De esa manera, nuestro derecho positivo separa los errores vinculados al incumplimiento de reglas procedimentales de los errores vinculados a los juicios de derecho y, especialmente, al juicio probatorio. De ahí que podría aceptarse una distinción entre lo siguiente (ver el cuadro detallado en el apartado 4.1):

- *Errores de juicio probatorio* que estarían referidos principalmente a errores epistémicos, que constituyen una afectación al derecho a la prueba y que pueden ser planteados como una “apreciación distinta respecto de la valoración de los medios probatorios” debido a errores al momento de practicar los medios probatorios o valorar los elementos de prueba, o al momento de definir la regla de estándar probatorio o de carga de la prueba aplicable⁽⁷⁰⁾.

Por ello, en tanto se cuestione este tipo de errores presentes en el acto administrativo (es decir, resolución de determinación y multa) o en el acto que lo confirma (en otras palabras, resolución de intendencia), aplicando el numeral 3 del artículo 6 de la LPAG, correspondería en estos casos declarar la revocación del acto confirmatorio impugnado (es decir, Resolución de Intendencia) y/o dejar sin efecto el acto administrativo materia del recurso (Resolución de Determinación).

Asimismo, dado que en sede judicial se evalúa la validez del acto administrativo, entonces, correspondería seguir la misma lógica en esta instancia.

- *Errores en el procedimiento probatorio*, que implicarían incumplir reglas procedimentales referidas a la admisibilidad de medios probatorios o el ritual de la práctica de los medios probatorios. En esos casos, correspondería más bien declarar la nulidad. El mismo análisis aplica para el proceso judicial.

5. Conclusiones

Es posible analizar la actividad probatoria como si se tratara de un conjunto de actuaciones organizadas en tres etapas: (i) etapa de conformación de los elementos de prueba, (ii) etapa de valoración racional y (iii) etapa de decisión probatoria.

Es muy relevante tener en cuenta que en la etapa de conformación de elementos de prueba se produce la práctica

de los medios probatorios, lo cual supone interpretarlos. Dicha interpretación debe ser consciente de la multiplicidad de posibilidades interpretativas y extraer todas aquellas que resulten plausibles para confrontarlas. En la práctica, con respecto a los distintos tipos de medios probatorios, deberá atenderse especialmente al Principio de Presunción de Veracidad, que impone el deber a las autoridades de no desconocer el aporte de información que un medio probatorio puede ofrecer a la valoración y decisión probatoria. En cada una de las etapas mencionadas, las autoridades encargadas de arribar a la decisión deben respetar un conjunto de reglas institucionales y otras epistémicas. La desviación respecto de dichas reglas es lo que se ha calificado acá como error probatorio.

Puede realizarse una tipología no exhaustiva de errores probatorios en función a la etapa en la que se presentan. Dentro de dicha tipología, puede resaltarse un elenco no exhaustivo de errores probatorios, especialmente relevantes, en función a su recurrencia en los procedimientos y procesos tributarios, a saber: (i) documentalismo, (ii) la concepción persuasiva de la prueba, (iii) la presunción ilegítima y (iv) la falacia de ausencia de evidencia.

Estos errores probatorios, cuando se atiende a su afectación en el juicio probatorio, deberían producir la revocación, mientras que, cuando se atiende a su afectación meramente procedimental, producirían la nulidad.

Finalmente, a lo largo del trabajo se ha hecho referencia a un conjunto de términos con un significado más o menos determinado. Uno de los objetivos de este trabajo era precisamente contribuir con un conjunto de términos que permitan describir con mayor poder explicativo la actividad probatoria⁽⁷¹⁾, por lo que conviene recogerlos a continuación:

- *Medios probatorios*. Evidencia, o técnica por medio de la cual se introducen ciertos datos o elementos de prueba al procedimiento o proceso.

(70) Vale la pena aclarar, sin embargo, que, si bien los errores al momento de establecer la regla de estándar probatorio o carga de la prueba son presentados como errores de juicio probatorio, no puede negarse que en el fondo en realidad se trata de problemas de errores de juicio de derecho acerca de la interpretación de las reglas que definen el estándar o la carga probatoria. Así, estos casos bien podrían ser tratados como errores de derecho y, con mayor razón, casos que son sancionados con revocación.

(71) Vale precisar que los términos no están agrupados alfabéticamente, sino más bien en base a un criterio de cercanía conceptual.



- *Elementos de prueba.* Se trata de la información que se extrae de los medios probatorios, mediante la práctica (desahogo, actuación) de los mismos.
 - *Inferencia probatoria.* Razonamiento inductivo a partir de los elementos de prueba extraídos de los medios probatorios admitidos, que se realiza en la etapa de valoración probatoria.
 - *Objeto de prueba o hipótesis.* Se trata del supuesto de hecho que constituye la premisa fáctica de la decisión jurisdiccional. Dicha hipótesis se compone de un conjunto de elementos del supuesto de hecho, entendidos estos como cada una de las propiedades relevantes que componen el supuesto de hecho previsto en la norma.
 - *Fiabilidad.* Se refiere a la verosimilitud del medio probatorio por sí mismo, así como de la información que de él se extrae.
 - *Relevancia.* Se predica de un medio probatorio respecto de una hipótesis “H”, que es el objeto de prueba, si al tenerlo en cuenta, por sí solo o en conjunto con otros, impacta en alguna medida, incrementando o disminuyendo la justificación para afirmar el contenido de dicha hipótesis.
 - *Complejidad.* Se predica del conjunto de medios probatorios admitidos en el procedimiento o proceso. Mientras mayor sea la riqueza de dicho conjunto, se incrementa las posibilidades de acierto de la decisión, incrementa el peso probatorio.
 - *Valoración probatoria.* Se trata de una de las etapas de la actividad probatoria, dirigida tendencialmente a determinar el “grado de corroboración” de una hipótesis. Se ha llamado la atención que la determinación de dicho grado de corroboración no constituye un juicio objetivo, sino que más bien debería ser descrito como un juicio evaluativo dirigido a analizar si se cumplen ciertos criterios de solidez respecto del razonamiento probatorio sometido a evaluación⁽⁷²⁾.
 - *Valor probatorio.* Se refiere al grado de confirmación que un conjunto de elementos de prueba aporta a una hipótesis, da cuenta de la probabilidad de que una hipótesis sea verdadera. Al igual que el término valoración probatoria, debe tenerse en cuenta que la afirmación acerca de un grado de corroboración no es resultado de un juicio objetivo, sino de un juicio evaluativo dirigido a analizar si se cumplen ciertos criterios de solidez.
 - *Peso probatorio.* Se refiere a la complejidad del conjunto de medios probatorios admitidos. A mayor peso, mayores probabilidades de acierto de la decisión, ya sea de la verdad o falsedad de la hipótesis.
 - *Estándar probatorio.* Refiere a cuál será el grado de corroboración, determinado al momento de efectuar la valoración probatoria, que se exigirá para tener por probada una hipótesis.
 - *Carga de la prueba.* El término puede significar dos cosas: (i) carga de la prueba objetiva, que se trata de la regla que decide quien pierde si no se alcanza el nivel de suficiencia establecido por el estándar de prueba; (ii) carga de la prueba subjetiva que define quien debe aportar las pruebas atendiendo a su disponibilidad de o cercanía con los medios probatorios. En el derecho peruano, esta distinción encuentra apoyo en el artículo 173 de la LPAG.
- Como puede observarse, los distintos términos y definiciones propuestas se relacionan entre sí, de manera que el significado de unos depende a su vez del significado de otros, formándose así un aparato conceptual de la actividad probatoria.

Referencias bibliográficas

- Accatino, D. (2014). Atomismo y holismo en la justificación probatoria. *Isonomía*, (40), 17-59.
- Accatino, D. (2015). La arquitectura de la motivación de las premisas fácticas de las sentencias judiciales. En A. Páez (Ed.), *Hechos, evidencia y estándares de prueba. Ensayos de epistemología jurídica* (pp. 65–87). Universidad de los Andes.
- Accatino, D. (2019). Teoría de la prueba: ¿somos todos racionalistas ahora? *Revus*, (39).
- Canale, D., & Tuzet, G. (2021). *La justificación de la decisión judicial*. Palestra.
- Carbonell, F. (2017). Elementos para un modelo de decisión judicial correcta. *Revista de estudios de la justicia*, (27) 1-35.
- Carbonell, F. (2022). Un modelo de decisión judicial justificada para el proceso penal chileno. *Política Criminal*, 17(33), 58-84.
- Chau, L., & Garay, G. (2013). Análisis de las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 2, 201-246.

(72) Véase el apartado “3.2. La etapa de valoración racional (individual y conjunta) de los elementos de prueba”.



- Damaška, M. (1986). *The faces of justice and state authority: a comparative approach to the legal process*. Yale University Press.
- Dávila, C. (2021). La debida motivación de la resolución de determinación tributaria: justificación de la decisión sobre el significado normativo y la prueba de los hechos. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 395-464.
- De Paula, V. (2022). “Déjame atravesar el viento con documentos”: propuestas para replantear la prueba documental del siglo XXI. *Quaestio facti*, 3, 1-26.
- Dei Vecchi, D. (2020a). *La importancia de lo que nos preocupa tener por probado. La imposibilidad de los estándares de prueba*. https://www.academia.edu/44612204/La_importancia_de_lo_que_nos_preocupa_tener_por_probado_La_imposibilidad_de_los_est%C3%A1ndares_de_prueba
- Dei Vecchi, D. (2020b). *Los confines pragmáticos del razonamiento probatorio*. Zela.
- Dei Vecchi, D. (2022). Prueba sin convicción en su justa medida. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 337-373.
- Ferrer, J. (2002). *Prueba y verdad en el derecho*. Marcial Pons.
- Ferrer, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons.
- Ferrer, J. (2016). *Motivación y racionalidad de la prueba*. Grijley.
- Ferrer, J. (2018). Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba. En D. Papayannis & E. Pereira (Eds.), *Filosofía del derecho privado* (pp. 402–430). Marcial Pons.
- Ferrer, J. (2020). Sobre el deber de motivación de las decisiones probatorias y el juicio por jurados. La Sentencia V.R.P., V.P.C. Y Otros Vs. Nicaragua de la Corte IDH. *Quaestio facti. Revista Internacional sobre Razonamiento Probatorio*, 359-382.
- Ferrer, J. (2021). *Prueba sin convicción: estándares de prueba y debido proceso*. Marcial Pons.
- Ferrer, J. (2022). *Manual de Razonamiento Probatorio*. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- González Lagier, D. (2005). *Quaestio facti. Ensayos sobre prueba, causalidad y acción*. Palestra.
- González Lagier, D. (2020). ¿Es posible formular un estándar de prueba preciso y objetivo? Algunas dudas desde un enfoque argumentativo de la prueba. *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, (23), 79-97.
- Guasp, J. (1945). La prueba en el proceso civil español: principios fundamentales. textos de las conferencias dadas en el Curso de Verano los días 31 de agosto, 1 y 2 de septiembre de 1944. *Revista de la Universidad de Oviedo*, VI, (27-28, 21-82).
- Haack, S. (1993). *Evidence and Inquiry*.
- Haack, S. (2014). *Evidence matters, science, proof an truth in the law*. Cambridge University Press.
- Letelier, R. (2018). El precio del statu quo. Sobre el estándar probatorio en las sanciones administrativas. *Revista de Derecho*, 31(1), 209-229.
- Morón, J. C. (2001). Los actos administrativos en la nueva Ley del Procedimiento Administrativo General. *Derecho & Sociedad*, (17), 242-257.
- Taruffo, M. (2005). *La prueba de los hechos*. Trotta.
- Taruffo, M. (2008). *La Prueba*. Marcial Pons.
- Tuzet, G. (2019). *Filosofía de la prueba jurídica (2021)*. Marcial Pons.
- Vázquez, C. (2022). *Manual de Prueba Pericial*. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Vázquez, C., & Fernández, M. (2022). La valoración de la prueba I: la valoración individual de la prueba. En J. Ferrer (Coord.), *Manual de Razonamiento Probatorio*. Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Von Wright, G. (2001). *Normas, verdad y lógica*. Fontamara.
- Wayka. (2020). “Grandes empresas deben pagar impuestos al igual que todos en el país” [Video]. YouTube. <https://www.youtube.com/shorts/jLNBnA01i28>
- Zavaleta, R. (2014). *La motivación de las resoluciones judiciales: como argumentación jurídica*. Grijley. 